

A. I. Nº - 206830.0003/03-0
AUTUADO - UNIFRIO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - LUÍS CARLOS BRITO REIS NABUCO
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS
INTERNET - 13.08.03

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0296/01-03

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatada a realização de ajustes indevidos de lançamentos contábeis, no exercício de 2001. Saldos credores de Caixa indicam que o contribuinte fez pagamentos com recursos não contabilizados, fato que autoriza a presunção de realização de operações (vendas) não registradas e, por conseguinte, sem pagamento do imposto. Imputação não questionada pelo sujeito passivo. **2.** PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO, NA CONTA “FORNECEDORES”, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A verificação de passivo fictício denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos mas deixou de contabilizá-los porque os pagamentos foram feitos com recursos também não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e não registradas. Excluído da base de cálculo o valor das dívidas comprovadamente pendentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/6/03, diz respeito aos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor na conta Caixa, por ser constatada a realização de ajustes indevidos de lançamentos contábeis, no exercício de 2001, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 1.571,15, com multa: 70%;
2. omissão de saídas de mercadorias apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes – conta Fornecedores –, no exercício de 2000, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 40.314,35, com multa: 70%.

O autuado, na defesa, declara reconhecer o débito relativo à 1ª infração.

Quanto à 2ª infração, que apura dívidas não pagas no valor de R\$ 237.143,23, o autuado alega que duas parcelas, uma de R\$ 45.314,00 e outra de R\$ 99.629,99, totalizando R\$ 144.943,99, representam

dívidas para com a Indústria e Comércio de Fornos Superfecta Ltda., que não foram liquidadas porque aquela empresa faliu e desapareceu do comércio, de modo que as quantias pendentes não podem ser consideradas “passivo fictício”.

Além disso – prossegue a defesa –, o Balanço da empresa acusa um disponível de R\$ 42.291,94, representado por valores em Caixa (R\$ 4.221,65), Bancos (R\$ 30.189,07) e Aplicações (R\$ 7.881,22). Juntou cópia do Balanço.

Requer que, do montante das dívidas tidas como fictícias, sejam abatidas as importâncias relativas ao débito não pago à Superfecta, bem como os valores das disponibilidades existentes no Balanço, restando afinal um passivo não comprovado de R\$ 49.907,29. Fundamenta o pedido de exclusão das disponibilidades numa decisão deste CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 293873.0011/00-9, anteriormente lavrado contra a sua empresa. Juntou cópia do acórdão correspondente. Conclui frisando que a autuação se baseia numa presunção *juris tantum*. Alega que não cabe a exigência fiscal, uma vez que o movimento de mercadorias no exercício em exame não justifica tão vultosa imposição fiscal. Pede que, havendo dúvidas, seja feita diligência para verificação, *in loco*, da documentação e dos lançamentos fiscais e contábeis.

O fiscal autuante prestou informação assinalando que a simples alegação do autuado de que a empresa credora faliu, desprovida de qualquer prova dessa afirmação, como, por exemplo, certidão fornecida pela Junta Comercial, boleto bancário relativo às duplicatas pendentes, etc., não deve elidir a presunção de que as duplicatas foram liquidadas nas datas dos vencimentos.

O fiscal ressalta que a empresa possuía um disponível de R\$ 42.291,94, mas a dívida com a empresa que supostamente faliu é superior, de modo que, se a empresa credora reaparecesse, o autuado não teria recursos suficientes para liquidar o débito. Acentua que esta empresa é reincidente neste tipo de infração, conforme resolução anexada pela defesa. Considera que a existência de saldo no disponível capaz de suportar os pagamentos não contabilizados não importa, pois tal fato ampara o contribuinte é quando há falta de lançamento eventual de duplicatas que por equívoco deixaram de ser baixadas, mas o contribuinte possuía à época do pagamento saldo suficiente para cobrir tais lançamentos, não caracterizando pagamentos com receitas omitidas. Observa que o contribuinte não anexou os comprovantes dos pagamentos das duplicatas. Comenta que a resolução da 2ª Câmara a que se apegua a defesa reporta-se apenas a saldo na conta Caixa, não incluindo Bancos e Aplicações. Considera que seria necessário que o autuado apresentasse os extratos bancários e as respectivas duplicatas para provar que a liquidação dos títulos ocorreu através das contas bancárias e não com recursos oriundos de receitas omitidas. Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

O fato acusado no 1º tópico do Auto de Infração não foi impugnado pela defesa. Imposto lançado: R\$ 1.571,15.

O 2º item cuida de omissão de saídas de mercadorias apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Esse fato é denominado no jargão fiscal de “passivo fictício”.

A acusação devia ser mais clara, em atenção ao mandamento do art. 39, III, do RPAF/99, de modo a caracterizar o fato gerador do ICMS objeto deste lançamento. A rigor, passivo fictício não constitui “fato gerador” de nenhum tributo. Quando se apura a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas com

base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a verificação de passivo fictício denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos mas deixou de contabilizá-los porque os pagamentos foram feitos com recursos também não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e não registradas.

Essa presunção, que se assenta num raciocínio lógico, tem fundamento na legislação. O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 prevê que passivo fictício, em princípio, denuncia a ocorrência de omissões de saídas de mercadorias, haja vista que indica a utilização de valores tidos, até prova em contrário, como relativos à falta de contabilização de vendas.

Trata-se de uma presunção relativa (*juris tantum*). Esse tipo de presunção, ao contrário da presunção absoluta (*juris et de jure*), cede lugar à realidade, em face do princípio da verdade material, quando os elementos de prova ou as circunstâncias do fato concreto invalidam a verdade presumida.

A defesa pede que, do montante das dívidas tidas como fictícias, sejam abatidas *a)* as importâncias relativas ao débito não pago à Indústria e Comércio de Fornos Superfecta Ltda., alegando que essa empresa faliu e desapareceu do comércio, e por isso a dívida para com ela não foi paga, *b)* bem como os valores das disponibilidades existentes no Balanço. Fundamenta o pedido de exclusão das disponibilidades numa decisão deste CONSEF no julgamento de outro Auto de Infração anteriormente lavrado contra a sua empresa. Juntou cópia do acórdão correspondente.

Quanto à alegada pendência de duplicatas da empresa Indústria e Comércio de Fornos Superfecta Ltda., o autuado, na sessão de julgamento, apresentou provas de que parte dos valores levantados pelo fisco realmente se encontra pendente, constituindo passivo real, e não fictício. Trata-se dos documentos às fls. 86/117. De acordo com o instrumento à fl. 87, a matriz da Superfecta encontra-se irregular no cadastro estadual do Estado de São Paulo desde 1995. A certidão às fls. 88 e 89, do cartório de protesto de títulos, relaciona títulos de responsabilidade da empresa ora autuada, dos quais é cedente a Superfecta, apresentados pelo Banco do Brasil S.A., que se encontravam em fase de apontamento mas foram sustados por ordem judicial. Com base no demonstrativo à fl. 90, em cotejo com a supramencionada certidão, concluo o seguinte:

1. Nota Fiscal 23655, no valor de R\$ 4.059,20: não foi apresentado comprovante do pagamento, mas a duplicata correspondente não consta na certidão do cartório de protesto; mantido o débito na condição de passivo fictício;
2. Nota Fiscal 24734, no valor de R\$ 24.640,29, compreendendo 3 duplicatas: a 1ª duplicata, no valor de R\$ 8.213,43, foi paga em 26/6/95 (fl. 93); não foram apresentados comprovantes dos pagamentos da 2ª e da 3ª duplicatas, mas as mesmas não constam na certidão do cartório de protesto; mantidas as duplicatas 2ª e 3ª na condição de passivo fictício, no total de R\$ 16.426,86, excluindo-se, contudo, a 1ª, no valor de R\$ 8.213,43;
3. Nota Fiscal 628, no valor de R\$ 28.443,00: duplicata sustada por ordem judicial, conforme certidão do cartório de protesto; deve ser excluído do passivo fictício o valor correspondente, de R\$ 28.443,00;
4. Nota Fiscal 629, no valor de R\$ 26.402,00: duplicata sustada por ordem judicial, conforme certidão do cartório de protesto; deve ser excluído do passivo fictício o valor correspondente, de R\$ 26.402,00;

5. Nota Fiscal 966, no valor de R\$ 32.000,00: duplicata sustada por ordem judicial, conforme certidão do cartório de protesto; deve ser excluído do passivo fictício o valor correspondente, de R\$ 32.000,00;
6. Nota Fiscal 951, no valor de R\$ 30.000,00: duplicata sustada por ordem judicial, conforme certidão do cartório de protesto; deve ser excluído do passivo fictício o valor correspondente, de R\$ 30.000,00;
7. Nota Fiscal 1025, no valor de R\$ 5.020,00: duplicata sustada por ordem judicial, conforme certidão do cartório de protesto; deve ser excluído do passivo fictício o valor correspondente, de R\$ 5.020,00;
8. total a ser excluído do passivo fictício levantado: R\$ 130.078,43.

Já no que concerne ao pedido de exclusão dos valores existentes no disponível do Balanço, a defesa fundamenta o pleito no Acórdão CJF 0072-12/02, da 2ª Câmara. Trata-se de uma decisão proferida no julgamento do Auto de Infração nº 293873.0011/00-9, lavrado contra essa mesma empresa. Analisando o teor do citado acórdão, vejo que a 2ª Câmara se baseou, naquela decisão, em voto vencedor do conselheiro Ciro Roberto Seifert, dando provimento ao Recurso Voluntário, constando na ementa a tese de que “A existência de saldo na conta ‘Caixa’ suficiente para absorver as duplicatas não contabilizadas comprova que o recorrente possuía recursos suficientes para fazer frente aos pagamentos não contabilizados, demonstrando, por conseguinte, que não ocorrera ingresso de receita para suportá-los, o que descaracteriza o fato ensejador da presunção”.

Concordo com a tese do ilustre conselheiro. Se há valores disponíveis no Caixa da empresa, esvai-se a presunção legal, caracterizando-se mero erro contábil. E, mesmo que não concordasse, teria de curvar-me ante um aspecto fundamental: o princípio da segurança jurídica, ou princípio da certeza do direito. Seria insustentável que, em dois casos acerca do mesmo fato, envolvendo o mesmo sujeito passivo, o mesmo órgão julgador adote uma solução num caso, e no outro siga uma orientação diametralmente oposta.

Essa questão é velha. Já à época do antigo ICM já se discutia se nos casos de passivo fictício era ou não cabível o abatimento do saldo de Caixa. Consultando coletânea de acórdãos da época, encontrei a seguinte decisão do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro, consubstanciada no Acórdão nº 10.330, de 2/7/73:

“EMENTA: Em havendo saldo de caixa, o chamado Passivo Fictício não serve de prova a favor do imposto local (ICM). O erro contábil não autoriza qualquer punição com base na lei tributária de âmbito estadual.”

Excluindo-se da base de cálculo levantada pelo fisco (R\$ 237.143,23) o total das dívidas pendentes junto à Superfecta, no valor de R\$ 130.078,43, e o saldo de Caixa acusado no Balanço (R\$ 4.221,65), resta um passivo fictício de R\$ 102.843,15. Pelos fundamentos expostos, esse fato denuncia omissão de vendas no mesmo valor. ICMS devido: R\$ 17.483,34.

O débito do 1º item, no valor de R\$ 1.571,15, mais o débito do 2º item, no valor de R\$ 17.483,34, totalizam R\$ 19.054,49.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

O questionamento nos autos do qual discordo da decisão proferida pelo relator diz respeito ao item 2 do Auto de Infração em que foi identificada na conta “Fornecedores”, no balanço patrimonial encerrado em 31/12/00, valor superior ao efetivamente existente naquela data, o que caracterizou a figura do passivo fictício, por ter o sujeito passivo efetuado pagamentos de duplicatas e não as contabilizado, fazendo com que os valores permanecessem como ainda pendentes. Nesta situação, a lei autoriza a presunção de que os pagamentos foram efetuados com recursos decorrentes de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, descrição legal da hipótese de incidência compreendida no âmbito da aplicação desse imposto, conforme estabelece o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção.

Vale observar, inclusive, que o contribuinte autuado reconheceu parcialmente a infração. Quanto a parcela impugnada, objeto em discussão, o sujeito passivo argumentou a existência de duas situações que, ao seu ver, descaracterizaria parcialmente a infração:

1 – existência de títulos não liquidados correspondentes às aquisições de mercadorias através do fornecedor, empresa Indústria e Comércio de Fornos Superfecta Ltda., tendo, inclusive, na assentada do julgamento apresentado provas de que parte dos valores se encontram pendentes e que os mesmos foram sustados, mediante ordem judicial, o que confirma a improcedência da presunção no tocante ao valor correspondente aos títulos representados pelo fornecedor acima identificado.

2 - a outra situação levantada nos autos é a existência de valor de saldo na conta “Caixa” em que o sujeito passivo entendeu que deveria ser deduzida do valor da base de cálculo, considerando que tal valor até o seu limite, representava recursos para fazer frente a, pelo menos, parte do valor do passivo fictício existente.

No tocante à primeira situação acompanho o posicionamento do relator por entender justificado que tais valores não foram resgatados pelo impugnante, permanecendo, desta maneira, no Passivo Circulante – Fornecedores, consignados nos registros contábeis do autuado.

Porém, em relação a segunda situação, apesar de ter sido apontado nos autos o Acórdão CJF nº 0072-12/02, que trata do mesmo fato ora em discussão, tendo como decisão não unânime, vencido o voto do relator, em que o relator do voto vencedor diz o seguinte:

Esta improcedência poderia ser comprovada de duas formas, a saber:

- 1. Que o autuado possuía recursos suficientes para fazer frente aos pagamentos não contabilizados, demonstrando, por conseguinte, que não ocorrera ingresso de receita para suportá-los, o que descaracterizaria o(s) fato(s) ensejador(es) da presunção;*
- 2. Ou, que, mesmo ocorrendo tais ingressos de receita, estes se deram através de outras formas que não da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, descaracterizando, assim, a própria presunção.*

Concluiu, ainda o relator do voto vencedor do citado Acórdão que tendo sido mencionado no voto da relatora a existência de saldo na conta “Caixa” suficiente para absorver as duplicatas não contabilizadas, considerou descaracterizado o fato ensejador da presunção.

Nesta mesma linha de raciocínio o relator do presente processo entendeu que no Balanço Patrimonial apresentado consta saldo na conta “Caixa”, no valor de R\$4.221,65. Assim,

deveria ser deduzido do valor do passivo “fictício”, o correspondente ao saldo disponível no balanço.

Em relação a esta situação discordo do relator pelos seguintes razões:

- 1) O balanço patrimonial de uma empresa, até prova em contrário, representa o retrato fiel dos atos e fatos existentes numa determinada data, no caso, em 31 de dezembro de cada ano. Os elementos que dão origem ao balanço patrimonial são extraídos dos registros contábeis onde constam os lançamentos de todos os fatos ocorridos num determinado período. Assim, o papel do Balanço Patrimonial e das Demonstrações de Resultados é espelhar a situação real da empresa.
- 2) A reconstituição dos lançamentos omitidos altera o resultado da situação patrimonial da empresa, apresentado no balanço do exercício findo e dos posteriores, já que envolve contas do Ativo Disponível e do Passivo Circulante da empresa, assim, a justificativa de erro de lançamento por omissão só pode ser acolhida mediante a sua correção.
- 3) É importante ressaltar que a alimentação do fluxo de caixa de uma empresa se inicia com o fornecimento de numerário de origem do capital social e, daí por diante por receitas de vendas e serviços e, em segundo plano por operações de crédito, a exemplo: empréstimo de sócios, receitas de aplicações financeiras, empréstimos de terceiros, etc.
- 4) No lançamento contábil é inadmissível qualquer pagamento por caixa sem que esta conta disponha efetivamente de saldo (dinheiro), que é representado por saldo devedor, na data da sua efetiva realização.
- 5) A simples alegação de que na data do balanço a empresa teria saldo suficiente para cobertura do pagamento total ou parcial do passivo fictício, não tem validade, vez que não ficou demonstrado pelo autuado, mediante a reconstituição de seus registros contábeis que a conta Caixa dispunha de saldo suficiente para os respectivos pagamentos, nas datas dos seus efetivos pagamentos e, ainda, que tal lançamento não tivesse caracterizado insuficiente de caixa em data anterior ou posterior à data do balanço patrimonial.
- 6) No presente processo foi constatada, no 1º item da acusação, a existência de saldo credor de Caixa, ou seja, a insuficiência de disponibilidade para suprir os pagamentos contabilizados, fato reconhecido pelo sujeito passivo. Tal irregularidade se deu no ano de 2001, ou seja, em data posterior à data do balanço patrimonial em que ficou evidenciada também a constatação da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes. Assim, mesmo que o sujeito passivo tivesse trazido aos autos a prova da reconstituição de seus registros contábeis, apenas confirmaria a existência da presunção de omissão de saídas de mercadorias, apontada nos autos em relação ao passivo fictício, conforme preceitua o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, entendo que não basta alegar, já que a figura do passivo fictício tem repercussão no âmbito do ICMS. Se a empresa efetua pagamentos de duplicatas e não contabiliza esses pagamentos, fazendo com que na contabilidade permaneçam como ainda existentes dívidas que na verdade já foram pagas, considerando-se que tais pagamentos foram feitos com recursos cuja origem é desconhecida, a lei autoriza a presunção de que esses recursos são decorrentes de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Neste sentido, não acompanho o voto do relator, passando o valor da base de cálculo do Auto de Infração a ser de R\$107.064,80, após exclusão do valor relativo aos títulos ainda pendentes junto à Superfecta. Desta maneira, o imposto devido por omissão de saída de mercadorias passa para R\$18.201,01.

Mantido o débito do item 01, no valor de R\$1.571,15 e, o débito do item 02, no valor de R\$18.201,01, totalizando o ICMS devido na quantia de R\$19.772,16.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206830,0003/03-0**, lavrado contra **UNIFRIO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.772,16**, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2003.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA